

الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت بليبيا "دراسة استطلاعية"

إعداد طالب الدكتوراه

عادل البهلول حميدان الطاهر

مشاركة الدكتور

إشراف الدكتور

نصر صالح

تيسير المصري

قسم المحاسبة

كلية الاقتصاد

جامعة دمشق

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى تعرف مدى التزام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن أدائها البيئي. كما هدفت إلى تعرف إبراز المعوقات التي تحول دون قيام الشركة بموضوع البحث بالإفصاح عن أدائها البيئي. لتحقيق أهداف الدراسة، صُممت استبانة وزعت على الأفراد العاملين في الدوائر المالية والمحاسبية في الشركة الأهلية للإسمنت، وقد تم توزيع 36 استبانة. توصل البحث إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- 1- لا تقوم الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح محاسبياً عن أدائها البيئي.
- 2- هناك العديد من المعوقات التي تحد من قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح محاسبياً عن أدائها البيئي، وأبرز تلك المعوقات قلة البرامج التعليمية للتعريف بمتطلبات الإفصاح عن الأداء البيئي، وعدم توافر نظام محاسبي يفي بأغراض الإفصاح عن الأداء البيئي، وعدم وجود قوانين ملزمة للإفصاح عن الأداء البيئي، وصعوبة قياس التكاليف البيئية، وعدم وجود رغبة للإفصاح عن التكاليف المرتبطة بالأضرار البيئية الناتجة عن عملياتها حتى ولو أمكن قياسها.

المقدمة:

أصبح موضوع البيئة أحد الاتجاهات المهمة والحديثة التي حظيت باهتمام كبير في السنوات الأخيرة في مختلف المجتمعات والدول. يعود السبب في ذلك إلى تزايد الدور الكبير الذي تؤديه البيئة في حياة الإنسان. يلاحظ أن عمليتي التصنيع والتنمية قد أسهمتا إسهاماً مباشراً في تلوث البيئة، نظراً إلى عدم أخذ اعتبارات البيئة موضع الاهتمام عند التخطيط للعملية الصناعية. وقد أدى ذلك إلى إهدار المواد الأولية والطاقة نتيجة للخطأ الطموحة لتحقيق النمو الاقتصادي السريع.

وفي مجال سعي الدول للحفاظ على البيئة وحماية المجتمع فإنه يجب على المنشآت الصناعية أن تسهم مع دولها في ذلك، إذ يجب على المنشآت أن تقوم بوضع برامج لرقابة عناصر التلوث البيئية الناشئة عن ممارسة نشاطها داخل المجتمع. لذلك فإنه يجب على المنشآت أن تفصح عن المعلومات كلها المرتبطة بشؤون البيئة، وبالعوائد والالتزامات التي تتحملها نتيجة ممارسة نشاطها المؤثر في البيئة، خاصة أن الحاجة للمعلومات البيئية أصبحت أمراً ضرورياً في المجتمع الليبي وأصحاب المصالح فيه.

مشكلة البحث:

تتلخص مشكلة البحث في محاولة تعرف المدى الذي وصلت إليه الشركة الأهلية للإسمنت في الإفصاح عن أدائها البيئي، الذي أصبح ضرورة حتمية في ظل تحمل المنشآت الصناعية تكاليف والتزامات مالية كبيرة بسبب التلوث الذي يحدث في البيئة.

يمكن التعبير عن مشكلة البحث من خلال طرح التساؤلات الآتية:

- 1- هل تقوم الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن أدائها البيئي؟
- 2- ما المعوقات التي تحول دون قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن أدائها البيئي؟

الدراسات السابقة:

- دراسة (الشهير، 1998) بعنوان: "إمكانية التعبير عن الأداء البيئي والاجتماعي للمنشآت الاقتصادية من خلال الإطار الفكري للنظرية المحاسبية". هدفت هذه الدراسة إلى محاولة بناء منهج للمحاسبة البيئية يقوم على مجموعة من المفاهيم

والفروض والمبادئ المحاسبية التي يمكن من خلالها رصد الأحداث البيئية للمنشأة والتعبير عنها بشكل ملائم. اقترحت الدراسة بعض التعديلات في الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها للتعبير عن الأداء البيئي والاجتماعي بجانب الأداء الاقتصادي للمنشأة، منها على سبيل المثال إعادة صياغة مبدأ تحقق الإيراد ليستوعب غياب عمليات التبادل الفعلي، كما يجب أن يتسع مفهوم مبدأ تحقق المصروفات بحيث يستوعب تقييم بعض العناصر بتكلفة الفرصة البديلة.

- دراسة (الخيال ومفتي، 2003) بعنوان: "أهمية الإفصاح عن المسؤولية البيئية والاجتماعية في التقارير المالية المنشورة في المملكة العربية السعودية". حيث قام الباحثان بدراسة استكشافية لتعرف وجهات نظر ثلاث فئات: وهم الأكاديميون والمستثمرون والمحاسبون القانونيون تجاه إفصاح المنشآت في المملكة العربية وزعت توزيعها على الفئات الثلاث المذكورة. توصلت الدراسة إلى أن تعزيز سمعة المنشآت في المجتمع من أهم دوافع قبول هذه الفئات للمسؤولية البيئية والاجتماعية، وأن عدم وجود متطلبات قانونية يعد من أهم أسباب عدم الإفصاح عن هذا النوع من المعلومات، وأن المكان المناسب للإفصاح عن هذه المعلومات -من وجهة نظر المشاركين في الدراسة- هو تقرير مجلس الإدارة.

- دراسة (أبو زيد، 2007) بعنوان: "إطار محاسبي مقترح للإفصاح عن الأداء البيئي في ظل معايير الجودة البيئية". هدفت هذه الدراسة إلى تعرف مستوى الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في القوائم المالية، وما تفصح عنه تلك القوائم عن حقائق العمليات التي قام المشروع بتنفيذها في نهاية مدة معينة، ودراسة ما يوجد من معايير محاسبية تتعلق بالإفصاح عن الأداء البيئي، وتعرف الأمور البيئية من خلال القوائم المالية بصفة عامة.

أبرز نتائج هذه الدراسة ما يأتي:

- عدم كفاية الأسس والقواعد الخاصة بقياس وعرض التكاليف الاجتماعية الكلية للأضرار البيئية الناشئة عن عمليات المنشأة.

- صعوبة إيجاد ووضع مقاييس نقدية للأضرار البيئية بطريقة موضوعية، إلا أنه على الرغم من ذلك يمكن استخدام مقاييس غير نقدية لقياس هذه الأضرار.

- دراسة (بامزاحم، 2008) بعنوان: "القياس المحاسبي لتكاليف أضرار التلوث البيئي على العاملين في قطاع تكرير النفط". استهدفت هذه الدراسة تعريف أهمية الاعتراف بالمصروفات البيئية في قطاع تكرير النفط، وبيان أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في قطاع تكرير النفط، وبيان كيفية قياس تكلفة الإصابة بأمراض التلوث البيئي التي تصيب العاملين في قطاع تكرير النفط.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، كان من أبرزها:

- إمكانية قياس تكلفة الإصابة بأمراض التلوث البيئي للعاملين، وذلك عن طريق قياس تكلفة العلاج والرعاية الصحية، وتكلفة الأجور المدفوعة خلال مدة العلاج والتماثل للشفاء، وقياس قيمة النقص في الطاقة الإنتاجية بسبب غياب العاملين، وقياس قيمة النقص في القيمة الرأسمالية للموارد البشرية.

- إمكانية قياس الوفاة المبكرة للعاملين من جراء إصابتهم بأمراض التلوث البيئي في الشركة.

وانتهت الدراسة بتوصيات عدة، كان من أهمها تطوير النظام المحاسبي المالي للشركة بحيث يمكن من خلاله إعداد تقارير محاسبية بيئية والإفصاح عن المعلومات النوعية والكمية والمالية عند تبويب التكاليف لتتضمن التكاليف البيئية.

أهمية البحث:

إن محاسبة المسؤولية الاجتماعية للمنشآت من الموضوعات المهمة، لأن الشركات لم تعد تهدف فقط إلى تحقيق الربح، بل تهدف أيضاً إلى توفير حاجات أخرى تجاه المجتمع مثل تجنب بعض الجوانب التي تضر بالمجتمع، كالتلوث البيئي وتحسين جودة المنتج لحماية المستهلك. إن الاهتمام بهذا المجال له أهمية خاصة بالنسبة إلى المحاسبين، كونهم المسؤولين عن إنتاج المعلومات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية، وذلك من خلال الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي.

ونظراً إلى أهمية الأداء البيئي في استكمال الإطار الفكري للمحاسبة الاجتماعية. الذي تأخر كثيراً، يأتي هذا البحث ليقدم المساهمة العلمية المناسبة في كشف جوانب النقص في الإفصاح عن الأداء البيئي للشركة، وهذا يعطي البحث أهمية خاصة.

وفي الدول النامية مثل ليبيا ما زال هذا الموضوع في بداياته الأولى والبحوث في هذا المجال قليلة نسبياً الأمر الذي يتطلب مزيداً من الدراسات.

أهداف البحث: هدف هذا البحث إلى معرفة ما يأتي:

- 1- مدى التزام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن أدائها البيئي محاسبياً.
- 2- المعوقات التي تحول دون قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن أدائها البيئي محاسبياً.
- 3- تقديم بعض الاقتراحات التي يمكن أن يستفيد منها المسؤولين في الشركة الأهلية للإسمنت فيما يتعلق بالإفصاح عن الأداء البيئي.

فروض البحث: يقوم البحث على الفروض التالية:

- 1- Ho: لا تقوم الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن أدائها البيئي.
- 2- Ho: لا توجد معوقات تحول دون قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن أدائها البيئي.

منهج البحث:

- يعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي كونه المنهج المناسب للدراسات الوصفية. وقد تم ذلك وفق الخطوات والمراحل الآتية:
- جمع المعارف العلمية اللازمة عن الأداء البيئي للشركات والإفصاح عن هذا الأداء للوقوف على المرحلة التي وصل إليها الإفصاح البيئي.
 - جمع البيانات المتعلقة بالإفصاح عن الأداء البيئي للشركة.
 - إعداد صحيفة استبانة وتحليلها إحصائياً لاختبار صحة الفروض.
 - عرض النتائج التي تم التوصل إليها.
 - تقديم الاقتراحات والتوصيات المناسبة.

مجتمع البحث:

يتناول هذا البحث عملية الإفصاح عن الأداء البيئي، وقد وزعت 36 استبانة على الأفراد القائمين على الإدارة المالية في هذه الشركة، التي تراوحت مراكزهم الوظيفية ما بين مديري الشؤون الإدارية والمالية وموظفي قسم المحاسبة و المالية.

الأدوات والوسائل المستخدمة:

- 1- الدوريات والدراسات السابقة.
- 2- الاستبانة التي صُمِّمَتْ ووزَّعَتْ على العاملين في الشركة الأهلية للإسمنت جميعهم.
- 3- الأساليب الإحصائية.

استخدم الأساليب الإحصائية التالية لأغراض البحث:

أ- مقياس الإحصاء الوصفي Descriptive statistic measure لوصف مجتمع البحث وإظهار خصائصه بالاعتماد على النسب المئوية واستخدم كذلك لتحليل إجابات أفراد العينة عن الفقرات الواردة في استبانة البحث وترتيب متغيراتها حسب أهميتها النسبية بالاعتماد على المتوسطات الحسابية والاحترافات المعيارية.

ب- اختبار T للعينة الواحدة One sample T- test لاختبار فرضيات البحث.

هيكلية البحث:

انسجاماً مع منهج البحث قُسمَ البحث إلى مبحثين رئيسيين:

المبحث الأول: الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي.

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية.

- أداة جمع البيانات.

- اختبار فرضيات البحث.

- النتائج والاقتراحات والتوصيات.

المبحث الأول: الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي.

هناك حاجة ملحة للإفصاح عن الأداء البيئي للمنشآت لما لذلك من أهمية للإدارة والمستثمرين الأطراف الخارجية والداخلية للمنشأة، وذلك لتوفير المعلومات البيئية اللازمة لدعم الإدارة والمستثمرين في اتخاذ قراراتهم، فضلاً عن الفوائد التي تعود على المنشآت من هذا الإفصاح سواء

على المدى القصير أو على المدى الطويل، الأمر الذي ينعكس أثره في النهاية على نتيجة نشاطها و مركزها المالي.

أهمية الإفصاح عن الأداء البيئي:

تزايدت في السنوات الأخيرة احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية إلى الإفصاح عن الأداء البيئي للمنشآت لمواجهة قصور الإفصاح التقليدي عن تلبية هذه الاحتياجات، ويرجع ذلك إلى تعدد المستفيدين وتباين احتياجاتهم، وعلى ذلك يمكن القول: إن الإفصاح بشكله الحالي لا يفي باحتياجات المستفيدين من المعلومات والبيانات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للمنشأة تجاه حماية البيئة، ومن ثم كانت هناك ضرورة ملحة لتطوير معيار الإفصاح في الفكر المحاسبي ليشمل الإفصاح البيئي في شكل مرفقات إيضاحية بالقوائم والتقارير التقليدية، أو في شكل قوائم وتقارير مستقلة؛ مما يؤدي إلى زيادة كفاءة تشغيل المعلومات بواسطة متخذي القرارات، ومن ثم ترشيد قراراتهم المتعلقة بتقييم المسؤولية الاقتصادية والبيئية للمنشأة⁽¹⁾.

يعبر الإفصاح البيئي "عن الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع المنشآت إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضمون البيئي، وتعدُّ القوائم المالية أو التقارير الملحقة بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك"⁽²⁾.

تعدُّ الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا من أكثر الدول اهتماماً بإخضاع الأداء البيئي للمنشأة للإفصاح المحاسبي، فقد اهتمت المنظمات المهنية المتخصصة في البلدين وكذلك لجنة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC بضرورة الإفصاح عن التأثير البيئي من حيث التكلفة والعائد⁽³⁾.

كما أوصت لجنة المعايير المحاسبية بإنجلترا "UKASB" بضرورة "إفصاح المنشأة عن نشاطاتها البيئية والتقارير عن التكاليف والعوائد المترتبة على تلك النشاطات، كذلك فقد أثبتت بعض الدراسات

(1) محمد السيد محمد أبو زيد. "إطار محاسبي مقترح للإفصاح عن الأداء البيئي في ظل معايير الجودة البيئية بالتطبيق على قطاع الأسمدة بجمهورية مصر العربية"، رسالة ماجستير في العلوم البيئية، قسم الاقتصاد والقانون و التنمية الإدارية البيئية، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، سنة 2007، ص 89.

(2) وليد ناجي الحياي. "إجراءات القياس المحاسبي لتلوث البيئة"، مجلة التعاون الصناعي، العدد 71، يناير 1998، ص 48.

(3) محمد السيد محمد أبو زيد. مصدر سابق، ص 91.

(4) محمد السيد محمد أبو زيد. مصدر سابق، ص 91.

أن هناك بعض الشركات في أستراليا ونيوزيلندا قامت بمحاولات للإفصاح عن نشاطاتها في مجال المحافظة على البيئة في التقارير المالية مثل شركة المياه والورق⁽¹⁾.

ينبع الاهتمام بالإفصاح المحاسبي البيئي انطلاقاً من أن المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي ذات طبيعة مالية وكمية؛ مما يجعلها تؤثر تأثيراً مباشراً في المركز المالي للمنشآت ونتيجة نشاطها، إذ إن القوائم المالية يجب أن تعكس الالتزامات الفعلية والمحتملة التي تنتج عن عدم التزام المنشأة بقوانين حماية البيئة.

نظراً إلى أهمية البيئة فقد أعطتها ليبيا عناية خاصة وأولوية متميزة خاصة بعد قيام ثورة الفاتح حيث قامت باتخاذ العديد من الإجراءات وإصدار العديد من التشريعات لمواكبة التطور العلمي في كل ما يتعلق بقضايا البيئة من مختلف الجوانب، فقد تناولت تلك التشريعات بالشرح والإيضاح الجوانب القانونية المتعلقة بمعالجة الآثار والسلبيات والأخطار المترتبة على التلوث البيئي ووضع العقوبات الرادعة للمخالفين لتلك الأحكام.

يمكن القول: إن إفصاح المنشآت عن مسؤوليتها تجاه المحافظة على البيئة يحقق عدة منافع اقتصادية أهمها⁽²⁾:

- أ- الحصول على معاملة ضريبية مميزة من حيث الإعفاء أو تخفيض الضرائب المفروضة عليها، وتعدُّ الولايات المتحدة من أوائل الدول اهتماماً بتشجيع المنشآت على حماية البيئة.
- ب- دعم ثقة واحترام المجتمع والأفراد في المنشآت، ومن ثمَّ زيادة الإقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتها؛ مما ينعكس أثره في النهاية على نتيجة نشاطها ومركزها المالي.
- ج- تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب الدعم المادي أو التمويل منخفض التكلفة أو المعاملة الضريبية المميزة مما يؤدي إلى زيادة حجم نشاط المنشأة، فقيام المنشأة باستخدام مواردها بأكبر كفاءة ممكنة وفي الوقت نفسه حماية البيئة من الآثار الضارة للتلوث يساعدها على زيادة الأرباح.

(1) محمد حسين أحمد. " الإفصاح البيئي في التقارير و القوائم المالية وآثاره الإيجابية "، دراسة تطبيقية على الشركات السعودية، المجلة العلمية للبحوث و الدراسات التجارية، جامعة حلوان، العدد الأول والثاني، 1999، ص 162.

(2) فائز محمد شيخ بامزاحم. " القياس المحاسبي لتكاليف أضرار التلوث البيئي على العاملين في قطاع تكرير النفط "، دراسة تطبيقية في شركة مصافي عدن، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2008، ص 92.

د- إن الإفصاح عن النفقات البيئية بصورة منفصلة في القوائم المالية سوف يسمح بقياس منفعتها مثل مساعدة المستثمرين ليروا بوضوح السياسات التي تطبقها المنشأة لحماية البيئة، ومن ثمّ ترشيد قراراتهم المتعلقة بالمنشأة.

يمكن القول: إن الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي ينجم عنه آثار إيجابية تعود بالنفع على المنشأة في المدى القصير والطويل تتبلور في زيادة حجم نشاطها و التوسع في استثماراتها؛ مما ينعكس في النهاية على نتيجة النشاط و المركز المالي.

الأسباب التي تدعو للإفصاح عن الأداء البيئي:

توجد عدة أسباب تساعد على الإفصاح البيئي من خلال التقرير السنوي للمساهمين ومنها⁽¹⁾:

أ- إن القضايا البيئية بدأت تزداد وتطرح للمناقشة في المشروعات منذ سنة 1990.

ب- احتياجات المساهمين المتزايدة للبيانات البيئية وأهميتها في استثماراتهم.

ج- الإفصاح البيئي لم يكن مطلوباً في الماضي بقواعد تشريعية محلية أو عالمية، ولذلك لم تهتم به مهنة المحاسبة إلا في السنوات الأخيرة.

ففي ليبيا صدر القانون رقم (7) سنة 1982 في شأن حماية البيئة ولائحته التنفيذية بموجب قرار اللجنة الشعبية العامة رقم 386 لسنة 1428 ميلادية، يعدّ هذا القانون من أهم القوانين التي أصدرتها ليبيا في مجال حماية البيئة، حيث حدد بشكل واضح لا يقبل الشك أو الجدل المفهوم الدقيق والمعاني الواضحة لكل ما يتعلق بجوانب البيئة، وقد تم إنشاء الهيئة العامة للبيئة بموجب القرار رقم 363 سنة 1429 هجرية ولعل من أبرز الاختصاصات التي أوكلت إلى الهيئة وفقاً لأحكام المادة الثالثة من قرار إنشائها بأنها تهدف إلى حماية المحيط الذي يعيش فيه الإنسان وجميع الكائنات الحية بما في ذلك الماء والتربة والهواء والغذاء من التلوث⁽²⁾.

يرى بعض الكتاب أن دوافع المنشآت التي تسبب تلوثاً للبيئة أن تفصح عن التزاماتها البيئية المحتملة خاصة إذا كانت الأوراق المالية للمنشأة مقيدة بالبورصة هي⁽³⁾:

(1) محمد السيد أبو زيد. مصدر سابق، ص 92.

(2) التقرير الوطني الأول للبيئة، أمانة المؤتمر الشعبي العام، الهيئة العامة للبيئة، طرابلس، ليبيا، يناير 1999.

(3) محمد عبد الغني. "القياس والإفصاح المحاسبي عن الأحداث الطارئة في تاريخ الميزانية"، دراسة نظرية تطبيقية، مجلة البحوث العلمية للتجارة، الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد السابع والثلاثون، سبتمبر 2000، ص 245.

أ- التأثير الإيجابي لهذا الإفصاح في القيمة السوقية للمنشأة من خلال أسعار أسهمها بالبورصة.

ب- الاستجابة لمتطلبات وضغوط جهات رقابية رسمية مثل لجنة تداول الأوراق المالية بالبورصة الأمريكية " SEC " .

ج- مدى وجود معايير تنظم القياس والإفصاح المحاسبي ضمن الأداء البيئي للمنشآت.

من خلال ما سبق يظهر أن الإفصاح البيئي يجب أن يكون إلزامياً خاصة في المنشآت ذات الأثر السلبي على البيئة. وأن يتم إصدار العديد من القوانين و التشريعات الصارمة التي تحكم عمليات التخلص من النفايات من الصناعات الملوثة، فضلاً عن ضرورة أن يوفر الإفصاح لهذه المنشآت معلومات عن التلوث وأسبابه لوفاء المنشأة بالتزاماتها في مجال مكافحة التلوث. إن إفصاح الشركات عن إنجازاتها في أدائها البيئي يحقق الثقة بدرجة أكبر في تحقيقها الرضى لأدائها الاجتماعي، وذلك من خلال الاستجابة لرغبات العملاء في توفير منتجات صديقة للبيئة، ولتحسين صورة المنشأة وسمعتها، وكذلك دعم المقدره التنافسية للمنشآت في مجال الجودة بصورة عامة، وجودة الأداء البيئي بصفة خاصة.

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية

يتعرض الباحث من خلال هذا الجزء الدراسة الميدانية التي قام بها لاستطلاع آراء الإدارات المختلفة بالشركة محل الدراسة، وهي الشركة الأهلية للإسمنت التي تضم خمسة مصانع، وهم: مصنع المرقب للإسمنت، ومصنع ليدو للإسمنت، ومصنع سوق الخميس للإسمنت، ومصنع زلتين للإسمنت، ومصنع الجبس. وذلك للوقوف على آرائهم ووجهة نظرهم في حجم هذه الشركة ومستوى إفصاحها عن أدائها البيئي، وقد كان اختبار الباحث لهذه الشركة "الشركة الأهلية للإسمنت" كمجال للتطبيق في هذا البحث نظراً إلى ما يترتب على ممارسة هذه الشركة لنشاطاتها من آثار ملوثة للبيئة.

أداة جمع البيانات:

جُمعت بيانات هذه الدراسة باستخدام استبانة قام الباحث بتصميمها، وقد تكونت الاستبانة من جزئين:

- الجزء الأول: يتعلق بالبيانات الشخصية عن المستقسين.
- الجزء الثاني: يتضمن مجموعة من الأسئلة تغطي الفرض المتعلق بالإفصاح عن الأداء البيئي للشركة محل الدراسة، وكذلك أبرز المعوقات و الأسباب التي تحد من التزام الشركة بالإفصاح عن أدائها البيئي.

و قد كانت هناك خمسة مستويات للإجابة عن كل فقرة من فقرات الاستبانة، وهي:

- موافق جداً: وأعطيت خمس درجات.
- موافق: وأعطيت أربع درجات.
- محايد: وأعطيت ثلاث درجات.
- غير موافق: وأعطيت درجتان.
- غير موافق إطلاقاً: وأعطيت درجة واحدة.

خصائص الأفراد المجيبين عن أسئلة الاستبانة

جدول رقم (1)

توزيع أفراد المجيبين على أسئلة الاستبانة حسب العوامل الديمغرافية

المتغير	الفئة	العدد	النسبة المئوية
المستوى الوظيفي	مدير الشؤون المالية	6	%16.6
	مدير مالي	6	%16.6
	رئيس قسم الحسابات و الميزانية	6	%16.6
	مراقب مالي	6	%16.6
	موظف في قسم المحاسبة و المالية	12	%33.3
المستوى الدراسي	متوسط	9	%25
	بكالوريوس	22	%61
	دراسات عليا	5	%14
العمر	أقل من 30 سنة	5	%14
	من 30 إلى 50 سنة	18	%50
	أكثر من 50 سنة	13	%36
المجموع		36 لكل متغير	%100

المستوى الوظيفي:

يلاحظ من الجدول رقم (1) أن ما نسبته 50% من الأفراد المجيبين عن أسئلة الاستبانة هم بمركز رئيس قسم أو مدير، وهذا يعزز الثقة بالنتائج التي تم الحصول عليها وبقدرة المجيبين على فهم أسئلة الاستبانة.

المستوى الدراسي:

استناداً إلى النتائج الواردة في الجدول السابق يتبين لنا أن ما نسبته 75% من الأفراد المجيبين عن أسئلة الاستبانة يحملون درجة بكالوريوس كحد أدنى وتشير هذه النتيجة أن الأفراد المجيبين عن أسئلة الاستبانة لديهم التأهيل العلمي المناسب الذي يمكنهم من أداء المهام والواجبات المنوطة بهم.

العمر:

تشير النتائج الواردة في الجدول السابق إلى أن الأفراد المجيبين عن أسئلة الاستبانة يتركزون من 30 وأكثر من 50 سنة، في حين تقل نسبة الأفراد في الفئة الدنيا أقل من 30 سنة إذ إن الوظائف التي شملتها الدراسة تتطلب خبرات معينة قلما تتوافر في الأفراد من هذه الفئة.

اختبار فرضيات البحث:

لأغراض تحليل البيانات واختبار فرضيات البحث قام الباحث باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات الأفراد المجيبين عن أسئلة الاستبانة، وذلك لكل فقرة من فقرات الاستبانة، وفيما يلي توضيح لنتائج اختبار كل فرضية من فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى:

H₀₁: لا تقوم الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن أدائها البيئي.

لاختبار هذه الفرضية قام الباحث باستخدام المعيار التالي للحكم على المتوسطات الحسابية.

- إذا كان الوسط الحسابي (3.5) أو أكثر فإن الشركة تقوم بالإفصاح عن أدائها البيئي.

- إذا كان الوسط الحسابي أقل من (3.5) فإن الشركة لا تقوم بالإفصاح عن أدائها البيئي.

يوضح الجدول رقم (2) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بدرجة قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن أدائها البيئي محاسبياً.

جدول رقم (2)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية المتعلقة بمجال الإفصاح عن الأداء البيئي محاسبياً

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	تقوم الشركة بالإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي من خلال إظهار البيانات الكمية فقط المتعلقة بذلك الأداء ضمن التقارير المالية السنوية.	2.222	1.098
2	تقوم الشركة بالإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي بأسلوب وصفي وذلك ضمن التقارير المالية السنوية.	1.888	0.666
3	تقوم الشركة بالإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي من خلال استخدام الأسلوبين الكمي والوصفي.	2.166	0.971
4	تقوم الشركة بالإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي من خلال إعداد تقارير خاصة ومنفصلة عن التقارير المالية السنوية.	2.444	1.132
5	تقوم الشركة بإعداد قائمة الدخل متضمنة بيانات عن أدائها البيئي.	1.833	0.845
6	تقوم الشركة بإعداد قائمة المركز المالي متضمنة بيانات عن أدائها البيئي.	1.666	0.828
7	تقوم الشركة بالإفصاح عن كافة المعلومات الضرورية عن الأداء البيئي للشركة.	1.472	0.736
8	تقوم الشركة بالإفصاح فقط عن بعض المعلومات الضرورية عن الأداء البيئي للشركة والتي لا تضر بمصلحتها.	2.305	1.116
9	تقوم الشركة بالإفصاح عن الأداء البيئي إلكترونياً عبر شبكات الإنترنت.	1.000	0.000
10	تقوم الشركة بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة بشأن معالجة التكاليف	2.555	1.080

	والالتزامات والإيرادات الناشئة عن الأداء البيئي للشركة.		
11	تقوم الشركة بالإفصاح عن الأداء البيئي ضد تقرير مجلس الإدارة.	2.611	1.128
	إجمالي الفقرات	2.015	1.033

يلاحظ من النتائج الواردة في الجدول السابق ما يأتي:

- تراوح الوسط الحسابي للفقرات المتعلقة بقيام الشركة بالإفصاح عن أدائها البيئي بين (1.00 - 2.61) وتشير هذه المتوسطات إلى عدم قيام هذه الشركة بالإفصاح عن أدائها البيئي محاسبياً. وقد يعود ذلك إلى محدودية استخدام الشركة لأسلوب الإفصاح عن الأداء البيئي بسبب محدودية ممارستها لتمثل هذه النشاطات، أو بسبب عدم قيامها بالإفصاح عن هذا النشاط عند ممارستها كون أن النشاطات البيئية لا تظهر في موازنات هذه الشركة وفي القوائم المالية التي تقوم الشركة بإصدارها.
- يشير الوسط الحسابي للفقرة رقم (2) و البالغ (1.88) إلى عدم قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن أدائها البيئي بأسلوب وصفي وذلك ضمن التقارير المالية السنوية، ويعود ذلك إلى أن التقارير المالية السنوية غالباً ما تتضمن التعبير عن البيانات بصورة كمية أكثر من الصورة الوصفية، ويشير الانحراف المعياري البالغ (0.66) إلى وجود اتفاق وانسجام في آراء الأفراد حول هذه الفقرة.
- يدل الوسط الحسابي للفقرة رقم (11) والبالغ (2.61) أن الشركة الأهلية للإسمنت لا تقوم بالإفصاح عن أدائها البيئي ضمن تقرير مجلس الإدارة، وقد يعود ذلك إلى عدم وجود أسلوب واضح ومحدد للإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي ضمن تقرير مجلس الإدارة، و يدل الانحراف المعياري البالغ (1.128) إلى وجود تباين واختلاف في آراء الأفراد حول هذه الفقرة، و كان لهذه الفقرة أعلى وسط حسابي بين إجمالي الفقرات المتعلقة بمجال الإفصاح عن الأداء البيئي محاسبياً.
- يشير الوسط الحسابي للفقرة رقم (9) و البالغ (1.00) إلى عدم قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي إلكترونياً عبر شبكات الإنترنت، وكان لهذه الفقرة أقل وسط حسابي بين إجمالي الفقرات المتعلقة بهذا المجال، و يشير الانحراف المعياري البالغ (0) إلى وجود اتفاق في آراء الأفراد حول هذه الفقرة.
- وبشكل عام بلغ الوسط الحسابي لإجمالي الفقرات المتعلقة بإفصاح الشركة عن الأداء البيئي محاسبياً (2.015) مما يدل على عدم قيام هذه الشركة بالإفصاح عن أدائها البيئي محاسبياً،

ويدل الانحراف المعياري البالغ (1.033) على وجود تباين واختلاف في آراء الأفراد حول هذا المجال.

كما استخدم اختبار (ت) (One sample T- test) لاختبار الفرضيات، وذلك عن طريق مقارنة مستوى الدلالة المحسوب بمستوى الدلالة المعتمد (0.05)، وذلك حسب قاعدة القرار الآتية:

- إذا كان مستوى الدلالة المحسوبة أقل من مستوى الدلالة المعتمدة فإننا نرفض الفرضية العدمية H_0 ونقبل الفرضية البديلة.
- إذا كان مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من مستوى الدلالة المعتمدة فإننا نقبل الفرضية العدمية H_0 .

جدول رقم (3)

نتائج اختبار One sample T- test للفرضية الأولى

الفرضية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	درجات الحرية
الإفصاح عن الأداء البيئي محاسبياً	2.015	1.033	-18.963	1.000	395

استخدم الباحث One sample T- test لاختبار فرضية البحث الأولى، وتبين من خلال الجدول رقم (3) أن المتوسط الحسابي العام (2.015) والانحراف المعياري مقداره (1.033) وبلغت قيمة T (18.963) ومستوى الدلالة (1.000) ودرجة الحرية (395).

ولمّا كان مستوى الدلالة المحسوب (1.000) أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في البحث (0.05) فإننا نقبل الفرضية العدمية H_0 التي نصها (إن الشركة الأهلية للإسمنت لا تقوم بالإفصاح عن أدائها البيئي محاسبياً).

وبمقارنة الوسط الحسابي لإجمالي الفقرات المتعلقة بإفصاح الشركة عن الأداء البيئي محاسبياً وهو (2.015) بمقياس البحث المعتمد والمشار إليه سابقاً نلاحظ عدم قيام هذه الشركة بالإفصاح عن أدائها البيئي محاسبياً.

الفرضية الثانية:

H_02 : لا توجد معوقات تحول دون قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن أدائها البيئي.

لاختيار هذه الفرضية قام الباحث باستخدام المعيار التالي للحكم على المتوسطات الحسابية:

1- إذا كان الوسط الحسابي (3.5) أو أكثر فإن هناك معوقات تحول دون قيام الشركة بالإفصاح عن أدائها البيئي.

2- إذا كان الوسط الحسابي أقل من (3.5) فإنه لا توجد معوقات تحول دون قيام الشركة بالإفصاح عن أدائها البيئي.

يوضح الجدول رقم (4) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بالمعوقات التي تحول دون قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن أدائها البيئي محاسبياً.

جدول رقم (4)

المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بالمعوقات التي تحول دون قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن أدائها البيئي محاسبياً

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
12	عدم إدراك مفهوم المحاسبة البيئية.	3.638	1.376
13	صعوبة قياس التكاليف البيئية.	4.277	1.003
14	عدم توفر نظام محاسبي يفيء بأعراض الإفصاح عن الأداء البيئي.	4.555	0.734
15	قلة البرامج التعليمية للتعريف بمتطلبات الإفصاح عن الأداء البيئي.	4.500	0.696
16	عدم وجود معايير محاسبية تتعلق بالإفصاح عن الأداء البيئي.	4.638	0.592
17	عدم وجود معيار محاسبي خاص بضرورة الإفصاح التام عن الالتزامات البيئية في مجال معلومات نظافة البيئة.	4.833	0.377
18	عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح عن الأداء البيئي في القوائم المالية.	3.722	1.161
19	عدم تدخل الدولة بوضع قوانين تلزم الشركات بالإفصاح عن أدائها البيئي.	4.666	0.534
	إجمالي الفقرات	4.354	0.955

استناداً إلى النتائج الواردة في الجدول السابق يتبين أن هناك تبايناً واختلافاً في المعوقات التي تحول دون قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن الأداء البيئي محاسبياً، حيث كان عدم وجود معيار محاسبي خاص بضرورة الإفصاح التام عن الالتزامات البيئية في مجال معلومات نظافة البيئة أبرز المعوقات أمام قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن أدائها البيئي، وقد بلغ الوسط الحسابي لهذه الفقرة (4.83) يلي ذلك عدم تدخل الدولة بوضع قوانين تلزم الشركات بالإفصاح عن أدائها البيئي وبوسط حسابي (4.66)، ومن المعوقات الأخرى التي تحول دون قيام الشركة الأهلية للإسمنت

بالإفصاح عن أدائها البيئي محاسبياً عدم وجود معايير محاسبية تتعلق بالإفصاح عن الأداء البيئي، وعدم توافر نظام محاسبي يفي بأغراض الإفصاح عن الأداء البيئي، وقد بلغ الوسط الحسابي لهاتين الفقرتين على التوالي (4.638 - 4.55)، ومن المعلومات الأخرى التي تحول دون القيام بالإفصاح عن الأداء البيئي محاسبياً قلة البرامج التعليمية للتعريف بمتطلبات الإفصاح عن الأداء البيئي، وعدم إدراك مفهوم المحاسبة البيئية، وصعوبة قياس التكاليف البيئية، وقد بلغ الوسط الحسابي لهذه الفقرات على التوالي (4.500 - 3.638 - 4.277).

وبشكل عام بلغ الوسط الحسابي لوجود معوقات تحول دون قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن الأداء البيئي محاسبياً (4.354)؛ مما يدل على أن الأسباب والمعوقات التي ذكرت سابقاً تسهم بمجملها في عدم قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن أدائها البيئي، ويدل الانحراف المعياري البالغ (0.955) على وجود اتفاق في آراء الأفراد حول هذا المجال. و يوضح الجدول رقم (5) نتيجة اختبار (T- test) للفرضية الثانية:

جدول رقم (5)

نتائج اختبار One sample T- test للفرضية الثانية

الفرضية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	درجات الحرية
وجود معوقات تحول دون قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن أدائها البيئي	4.354	0.955	24.06	0.000	287

استخدم الباحث One sample T- test لاختبار الفرضية الثانية، وتبين من خلال الجدول رقم (5) أن المتوسط الحسابي العام (4.354) والانحراف المعياري مقداره (0.955) وبلغت قيمة T (24.06) ومستوى الدلالة (0.000) ودرجة الحرية (287)، ولما كان مستوى الدلالة المحسوب (0.000) أقل من مستوى الدلالة المعتمد في البحث (0.05) فإننا نرفض الفرضية العدمية الثانية و نقبل الفرضية البديلة التي نصها (توجد معوقات تحول دون قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن أدائها البيئي محاسبياً).

وبمقارنة الوسط الحسابي لإجمالي الفقرات المتعلقة بوجود معوقات تحول دون قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن أدائها البيئي البالغ (4.354) بمقياس البحث المعتمد والمشار إليه سابقاً، نلاحظ أن الأسباب والمعوقات التي ذكرت سابقاً تسهم بمجملها في عدم قيام الشركة بالإفصاح عن

أدائها البيئي، ويدل الانحراف المعياري البالغ (0.955) على وجود اتفاق في آراء الأفراد في هذا المجال.

المبحث الثالث: النتائج والاقتراحات والتوصيات

أولاً: النتائج

استناداً إلى نتائج تحليل بيانات البحث و اختبار فرضياته، خلص الباحث إلى النتائج الآتية:

- 1- لا تقوم الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح محاسبياً عن أدائها البيئي، ويتضح ذلك من خلال تدني الوسط الحسابي لإجابات هذا المتغير حيث بلغ (2.015) درجة.
 - 2- هناك العديد من المعوقات التي تحد من قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح محاسبياً عن أدائها البيئي، وأبرز تلك المعوقات:
 - قلة البرامج التعليمية للتعريف بمتطلبات الإفصاح عن الأداء البيئي.
 - عدم توفر نظام محاسبي يفي بأغراض الإفصاح عن الأداء البيئي.
 - عدم وجود قوانين ملزمة للإفصاح عن الأداء البيئي.
 - صعوبة قياس التكاليف البيئية.
 - عدم وجود معايير محاسبية تتعلق بالإفصاح عن الأداء البيئي.
- وهذا تؤكد نتائج تحليل الإجابات حيث بلغ الوسط الحسابي لإجابات الأفراد على قناعتهم بوجود مثل هذه المعوقات (4.354) درجة، وهو متوسط مرتفع.

ثانياً: الاقتراحات:

في ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج، يقترح الباحث على الشركة ما يأتي:

1- إقامة برامج تدريبية متخصصة للأفراد القائمين على إعداد القوائم المالية للتعريف بمتطلبات الإفصاح عن الأداء البيئي.

2- تطوير النظام المحاسبي للشركة بما يتلاءم ومتطلبات الإفصاح عن الأداء البيئي.

ثالثاً: التوصيات:

1- ضرورة إيجاد ووضع تشريعات وقانون دولي موحد للبيئة يكون ملزماً وموحداً لنطاق الأداء البيئي وذلك للمحافظة على البيئة في الدول كلها.

2- منح المنشآت التي تحافظ على البيئة معاملة ضريبية مميزة من حيث الإعفاء أو تخفيض الضرائب المفروضة عليها، وذلك تشجيعاً لها على حماية البيئة.

3- إيجاد أسلوب موحد للتعبير والإفصاح عن الأداء البيئي تلتزم به جميع الشركات الصناعية الليبية.

المراجع والمصادر

- الشهير أحمد محمد، "إمكانية التعبير عن الأداء البيئي والاجتماعي للمنشآت الاقتصادية من خلال الإطار الفكري للنظرية المحاسبية"، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد 17، السنة 17.
- التقرير الوطني الأول للبيئة، أمانة المؤتمر الشعبي العام، الهيئة العامة للبيئة، طرابلس، ليبيا، 1999.
- توفيق عبد المحسن الخيال، ومحمد حسن مفتي، "أهمية الإفصاح عن المسؤولية البيئية والاجتماعية في التقارير المالية المنشورة في المملكة العربية السعودية"، مجلة التفكير المحاسبي، القاهرة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الثاني، 2003.
- فائز محمد شيخ بامزاحم، "القياس المحاسبي لتكاليف أضرار التلوث البيئي على العاملين في قطاع تكرير النفط دراسة تطبيقية في شركة مصافي عدن"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2008.
- محمد السيد محمد أبو زيد، "إطار محاسبي مقترح للإفصاح عن الأداء البيئي في ظل معايير الجودة البيئية، بالتطبيق على قطاع الأسمدة بجمهورية مصر العربية"، رسالة ماجستير في العلوم البيئية، قسم الاقتصاد والقانون والتنمية الإدارية البيئية، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، 2007.
- محمد حسين أحمد، "الإفصاح البيئي في التقارير والقوائم المالية وآثاره الإيجابية"، دراسة تطبيقية على الشركات السعودية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، العدد الأول والثاني، 1999.
- محمد عبد الغني، "القياس والإفصاح المحاسبي عن الأحداث الطارئة في تاريخ الميزانية"، دراسة نظرية تطبيقية، مجلة البحوث العلمية للتجارة، العدد الثاني، المجلد السابع والثلاثون، 2000.
- وليد ناجي الحياي، "إجراءات القياس المحاسبي لتلوث البيئة"، مجلة التعاون الصناعي، العدد 71، 1998.¹